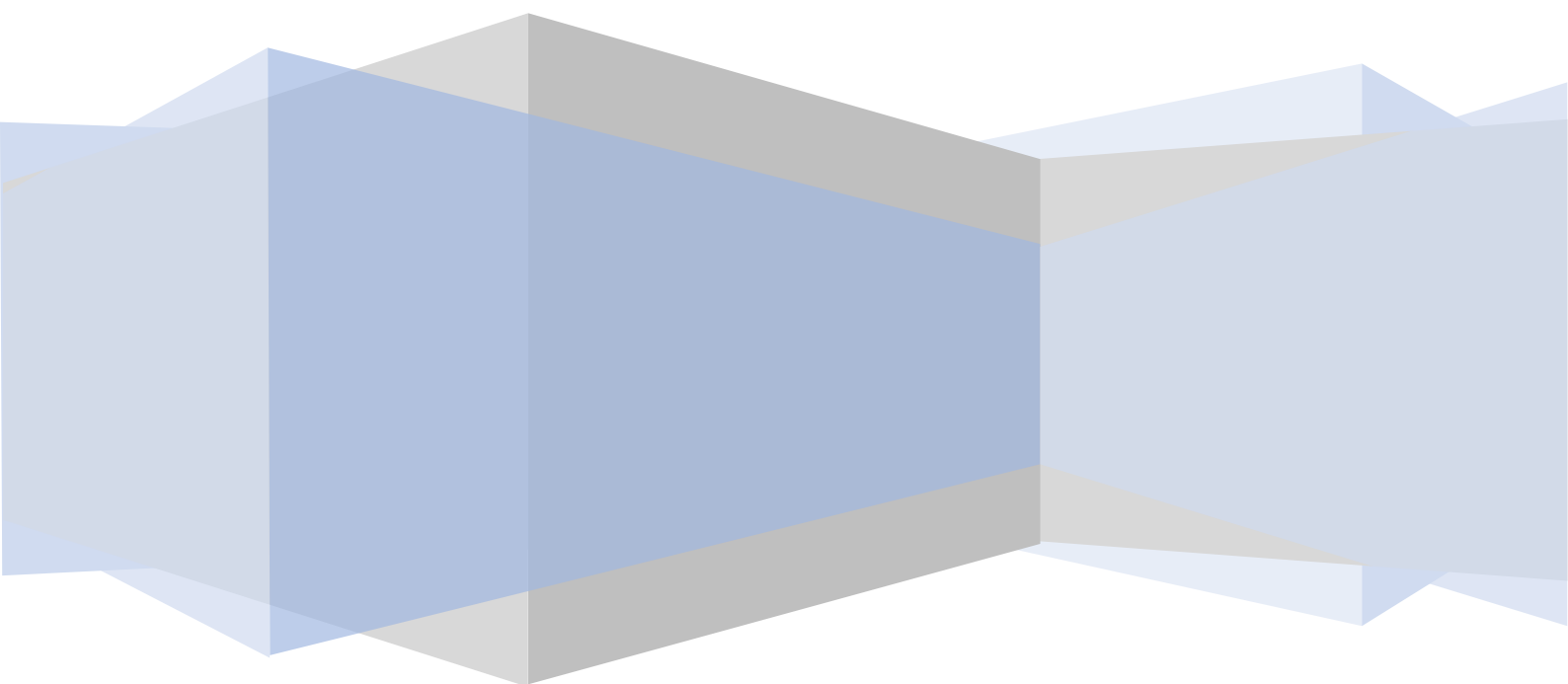


# La tributación en el sector de la Agricultura

David Simorte Martín

NIA: 715712

Tutora: María Luisa Ruiz Baña



## Tabla de contenido

1.	Listado de Abreviaturas.....	3
2.	Introducción .....	4
3.	Evolución de la tributación en el sector de la agricultura .....	8
4.	El sector de la agricultura en el IRPF .....	11
4.1.	Estimación Directa.....	12
4.1.1.	Estimación directa normal .....	12
4.1.2.	Estimación directa simplificada.....	19
4.2.	Estimación Objetiva.....	20
	Ámbito de Aplicación .....	20
	Cálculo del Rendimiento Neto .....	24
5.	El Impuesto sobre el Valor Añadido dentro del sector de la agricultura .....	31
5.1.	Régimen General.....	31
5.2.	Régimen Especial de la Agricultura, ganadería y pesca .....	32
5.3.	Régimen simplificado aplicado a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales ...	35
6.	Cuestiones específicas del Sector .....	38
6.1.	La Política Agraria Común .....	38
5.2.	Particularidades tributarias propias de la agricultura y consultas a la administración ...	41
7.	Aplicación práctica de la tributación en el sector de la agricultura .....	42
8.	Conclusiones.....	44
9.	El sector de la agricultura frente al COVID-19.....	45
10.	Bibliografía .....	47

## 1. Listado de Abreviaturas

**Art:** Artículo

**BOE:** Boletín Oficial del Estado

**IGIC:** Impuesto General Indirecto Canario

**IRPF:** Impuesto sobre las Personas Físicas

**IVA:** Impuesto sobre el Valor Añadido

**NIF:** Numero de Identificación Fiscal

**P:** Pagina

**PAC:** Política Agraria Común

**PIB:** Producto Interior Bruto

**RD:** Real Decreto

**REAGP:** Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca

**TAI:** Territorio de Aplicación del IVA

**TEAC:** Tribunal Administrativo Económico Central

**TRADE:** Trabajador Autónomo Dependiente Económicamente

**UE:** Unión Europea

## 2. Introducción

La agricultura<sup>1</sup>, según la Real Academia de la lengua española, es el conjunto de técnicas y conocimientos relativos al cultivo de la tierra. Desde el inicio de los tiempos, el ser humano emplea la agricultura como una forma de subsistencia, y como precursora de la economía. Hoy en día esto no ha cambiado, y la agricultura mantiene un estatus relevante dentro de nuestra economía, aunque dicho bagaje se ha visto reducido con, primero, la industrialización y después, la tercerización de la economía. A pesar de todos estos cambios, que se han llevado a cabo a lo largo de numerosos siglos; la agricultura continúa siendo un sector muy relevante dentro de nuestra sociedad.

A la hora de preguntarnos las formas en las cuales se puede venir desarrollando la actividad de la agricultura, el primer dilema que se nos presenta, sería el de la forma jurídica, puesto que la realidad legal en la que convivimos nos permite numerosas formas jurídicas en las que llevar a cabo nuestras actividades económicas, incluyendo la agricultura.

La clasificación dependerá de si se trata de una persona física o en su defecto una persona jurídica. La diferencia entre ambas es, que una persona física es un ser humano capaz de asumir derechos y obligaciones, mientras que una persona jurídica es una entidad de derecho cómo puede ser una asociación o una Fundación, siendo este ente el que adquiere los derechos y obligaciones.

Dentro de la persona física encontramos dos figuras jurídicas:

- El empresario individual es una persona física que realiza de forma habitual, personal, directa, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona una actividad económica o profesional con ánimo de lucro. Viene regulado por el Estatuto del Trabajo Autónomo<sup>2</sup>. En este caso, el empresario responde personalmente con todas las obligaciones que contraiga la empresa, puesto que no existe una diferencia entre el patrimonio mercantil y civil; y tampoco existe límite en la aportación de capital. Desde el punto de vista

---

<sup>1</sup> Real Academia de la Lengua Española (30 de Mayo de 2020). Asociación de Academias de la Lengua Española. Recuperado de <https://dle.rae.es/agricultura>.

<sup>2</sup> Ley 20/2007, de 11 de Julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo. Boletín Oficial del Estado, núm. 166, de 12 de octubre de 2007. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-13409>.

fiscal, los empresarios individuales tributarán en el impuesto sobre la renta de las personas físicas<sup>3</sup>.

- La comunidad de bienes es una figura que se encuentra recogida en el Código Civil<sup>4</sup>, más concretamente en su artículo 392, el cual recoge que dicha comunidad se produce cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece a dos o más personas siendo todas ellas cotitulares de mismo. La comunidad de bienes se caracteriza por un mínimo de dos comuneros, por la proporcionalidad en los beneficios y las cargas, y su constitución será mediante un contrato de regulación, qué puede ser privado o en escritura pública, y se debe escribir en el Registro Mercantil.

Dentro de las personas jurídicas encontramos dos tipos muy diferenciados, cómo son las sociedades civiles y las sociedades mercantiles

- La sociedad civil consiste en un contrato privado de colaboración entre dos o más personas que desean realizar de una manera conjunta una actividad con ánimo de lucro. La responsabilidad de los socios es personal e ilimitada. Se rige por el código de Comercio en la materia mercantil<sup>5</sup> y por el Código Civil<sup>6</sup>; en cuanto a derechos y obligaciones.

Dentro de las sociedades civiles encontramos un tipo específico de este sector como es la sociedad agraria de transformación<sup>7</sup>, las cuales tienen ánimo de lucro, personalidad jurídica propia y es necesario su inscripción en el registro correspondiente. Su régimen fiscal se recoge en la Ley 20/1990 sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas, siéndoles de aplicación el Impuesto de Sociedades. Además, dichas sociedades tienen la posibilidad de asociarse o

---

3 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Boletín Oficial del Estado, núm. 285, de 1 de enero de 2007. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>.

4 Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. Gaceta de Madrid, núm. 206, de 16 de agosto de 1889. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>.

<sup>5</sup> Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio. Boletín Oficial del Estado, núm. 289, de 1 de enero de 1886. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1885-6627>.

<sup>6</sup> Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. Gaceta de Madrid, núm. 206, de 16 de agosto de 1889. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>.

<sup>7</sup> Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas. Boletín Oficial del Estado, núm. 304, de 20 de diciembre de 1990. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1990-30735>.

integrarse entre ellas, con el objetivo de desarrollar las mismas actividades creando agrupaciones con personalidad jurídica y capacidad de obrar.

- Dentro de las sociedades mercantiles encontramos un amplio abanico de posibilidades:
  - Sociedad colectiva<sup>8</sup>: los socios acuerdan un compromiso de forma proporcional en cuanto a los derechos y las obligaciones respondiendo de estos de una forma subsidiaria solidaria ilimitada. En este tipo de sociedad, hay socios a capitalistas que aportan el capital y socios industriales que aportan el trabajo.
  - Sociedad comanditaria<sup>9</sup>: una o más personas aportan capital en un fondo común como socios comanditarios con el fin de obtener beneficios de las operaciones que lleva a cabo la sociedad. Es dirigida por los socios colectivos, por lo que existen dos tipos de socios: los comanditarios que participan en los beneficios y las pérdidas en proporción a lo aportado; y los colectivos que responden con sus bienes. El capital mínimo para este tipo de sociedad Mercantil es de 60.101 €.
  - La sociedad de responsabilidad limitada<sup>10</sup> exige un mínimo de dos socios y un máximo de 50 en ella, el capital social mínimo de 3005 €; el cual se divide en participaciones y los socios sólo responden con el capital social aportado en las deudas.
  - Las sociedades anónimas<sup>11</sup> las deben constituir un mínimo de 3 socios y el capital social no debe ser inferior a 60.101€. El capital social se divide en acciones y son los socios los que responden con las deudas de la sociedad con el capital aportado.

---

<sup>8</sup> Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio. Boletín Oficial del Estado, núm. 289, de 1 de enero de 1886. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1885-6627>.

<sup>9</sup> Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Boletín Oficial del Estado, núm. 161, de 1 de septiembre de 2010. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-10544>.

<sup>10</sup> Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Boletín Oficial del Estado, núm. 161, de 1 de septiembre de 2010. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-10544>.

<sup>11</sup> Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Boletín Oficial del Estado, núm. 161, de 1 de septiembre de 2010. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-10544>.

- Las sociedades laborales<sup>12</sup> pueden ser o anónimas o limitadas siendo la mayor parte del capital social propiedad de trabajadores que desempeñan servicios retribuidos la empresa siendo la relación de estos con la empresa de tiempo indefinido y ninguno de los socios puede tener más de un tercio del capital
- Las sociedades cooperativas<sup>13</sup> son sociedades constituidas por personas que se asocian en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático conforme a los principios formulados por la alianza cooperativa internacional. En la ley está recogido que el número mínimo de socios es de 3. El capital social se vendrá estipular en los estatutos de la sociedad. En las cooperativas pueden ser socios las personas físicas las personas jurídicas las personas públicas o privadas e incluso las comunidades de bienes.
- Un subtipo propio del sector serían las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra y /o el ganado<sup>14</sup>, en estas sociedades los socios son titulares de derechos de uso y aprovechamiento de la tierra u otros bienes susceptibles de explotación agropecuaria que se den dichos derechos en favor de la cooperativa y que prestan su trabajo o no en la misma. En estos tipos de cooperativas existen 3 tipos de socios: en primer lugar, los socios cedentes del goce de bienes a la cooperativa, qué son los cuáles son titulares de derecho de uso o aprovechamiento qué ceden a la cooperativa; en segundo lugar, tenemos los socios trabajadores que son personas físicas que prestan su trabajo en la misma; y finalmente tenemos los titulares de aprovechamientos agrícolas y forestales qué pueden ser agrupaciones vecinales a las cuales pertenezcan los montes y demás instituciones análogas.

---

<sup>12</sup> Ley 44/2015, de 14 de octubre, de Sociedades Laborales y Participadas. Boletín Oficial del Estado, núm. 247, de 14 de noviembre de 2015. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-11071>.

<sup>13</sup> Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas. Boletín Oficial del Estado, núm. 170, de 17 de julio de 1999. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1999-15681>.

<sup>14</sup> Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas. Boletín Oficial del Estado, núm. 170, de 17 de julio de 1999. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1999-15681>.

Todas estas sociedades mercantiles tributan mediante el impuesto de sociedades, dicho impuesto viene reflejado legalmente en la ley 27/2014 sobre el impuesto sociedades<sup>15</sup>.

En cambio, las sociedades civiles, salvo en el caso de que su objeto sea mercantil, y empresario individual tributan mediante el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Y es en estas figuras en las que nos vamos a centrar, viendo cómo repercute la actividad en la tributación, las especialidades que produce la agricultura dentro de estos regímenes, sus dificultades y sus beneficios.

### 3. Evolución de la tributación en el sector de la agricultura

Vamos a observar la evolución de la tributación en el sector de la agricultura a lo largo de los siglos XIX y XX, tomando como el punto de partida la reforma tributaria de 1845.

En 1845 se realiza una reforma, con el objetivo de modernizar la hacienda, con el objetivo de asentar el estado fiscal y sus impuestos. Esta reforma supuso la implantación de una tributación de tipo mixto: con impuestos directos, que gravan la renta y los beneficios, e impuestos indirectos, que gravan el consumo y extienden la carga fiscal a lo largo de toda la escala social. Esta reforma vino de la mano con la reforma agraria liberal, que suprimió el diezmo eclesiástico, las aduanas interiores...etc.

La reforma agraria y la reforma tributaria supusieron la entrada, de facto, en el estado liberal, dejando a un lado normas y costumbres desarrolladas durante la época medieval y dando paso a una nueva etapa de desarrollo y modernidad. A su vez, sentando las bases del modelo de estado que se asentara durante las siguientes décadas.

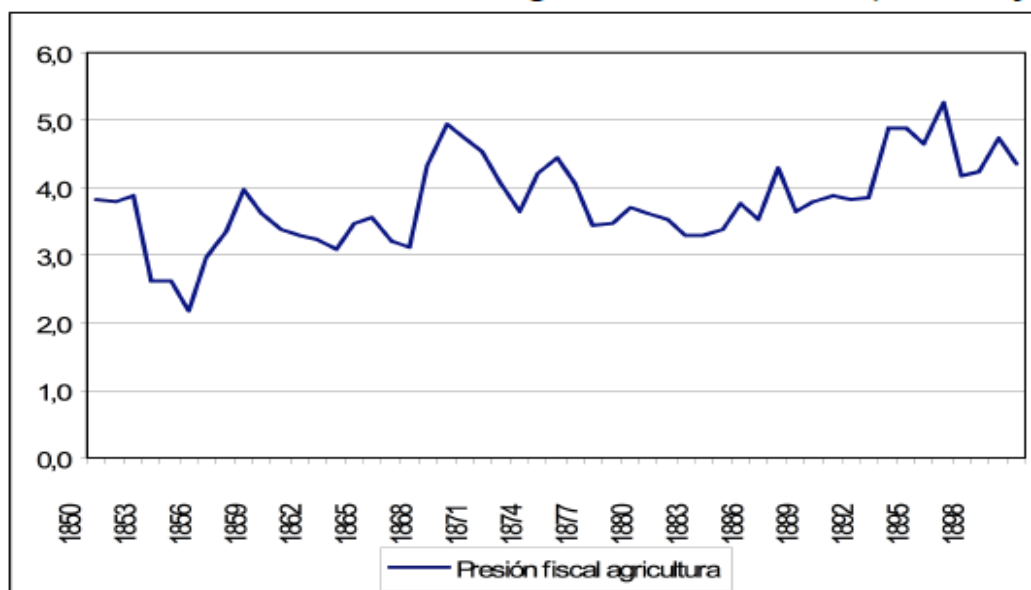
En la agricultura concretamente, la presión fiscal, a finales del siglo XIX, variara entre un 2% y un 6%. Destaca que la cifra es notoriamente irregular, y en apenas 50 años, las cuantías impositivas sufrían cambios bruscos, como se observa en el grafico siguiente:

---

<sup>15</sup> Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado, núm. 288, de 1 de enero de 2015. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>.

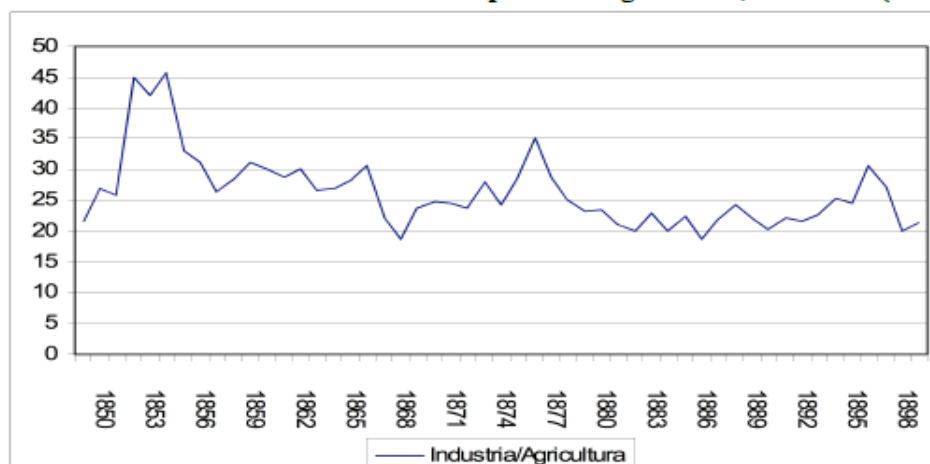


**Gráfico 2. Presión fiscal sobre la agricultura, 1850-1900 (Porcentaje)**



En este periodo, la agricultura supone un gran sector dentro de la economía española, puesto que a pesar de que Europa se encontraba en plena Segunda Revolución industrial, en España la situación era un poco más atrasada y este sector aún no había alcanzado el nivel de auge que, ya había alcanzado en otros países del continente.

**Gráfico 5. Presión fiscal sobre a la industria respecto a la agricultura, 1850-1900 (Porcentaje)**



16

Con el comienzo del nuevo siglo, las arcas estatales se encontraron con una situación bastante ventajosa, es por ello por lo que se permite una disminución de la carga fiscal en el sector agrario, puesto que la situación económica lo permitía. Pero esta situación duro poco, puesto que, a partir de 1908, la situación de la hacienda pública empeora notoriamente y ante la situación de déficit, la carga fiscal vuelve de nuevo a aumentar.

<sup>16</sup> VALLEJO POUSADA, RAFAEL. Hacienda y agricultura en España durante el siglo XIX. Universidad de Vigo, 2017. p. 15.

Esta situación de empeoramiento se ve, claramente determinada, por el clima bélico existente en Europa y del que España es participe también, a pesar de su no participación en la Primera Guerra Mundial, que comenzara en el año 1914.

Mientras Europa estaba en guerra, en España el déficit se disparaba y el sistema tributario, caracterizado por su rigidez, no permitía revertir la recesión en la que se encontraba el país. A partir de 1920, se busca la estabilidad y el consenso político, con el objetivo de introducir reformas en el sistema impositivo que permitan mejorar la situación.

Entre la Primera Guerra Mundial y Guerra Civil, se produce un salto cualitativo en la agricultura, fruto de la llegada de la mecanización de la agricultura a España, permitiendo dar un salto cualitativo y cuantitativo. Por lo que esta etapa, fue francamente positiva y el desarrollo dentro de la agricultura, notorio.

La Guerra Civil supone un gran punto de inflexión, puesto que supone una abrupta ruptura con las dinámicas que se venían siguiendo desde el siglo anterior, abocando a comenzar desde cero en muchos aspectos, y suponiendo un retroceso en cuanto al desarrollo experimentado en décadas anteriores.

Una vez iniciado el régimen franquista, destaca sobre todo el desarrollo de un mercado negro frente al intervencionismo que se llevó a cabo desde el gobierno, se priorizaban otros sectores y se dejaba de lado el sector agrícola, a pesar de que se trataba de uno de los principales de la economía española.

El inicio del aperturismo del régimen franquista se tradujo en pequeñas mejoras dentro del sector, fueron numerosos factores los que permitieron cierta mejora del sector, como fue la liberalización de los precios, el éxodo rural o la incorporación de maquinaria a la actividad productiva.

En la década de los 60, la continuación del aperturismo repercutió en una mejora económica de la economía, pero también favoreció el desarrollo y la expansión de la industria española. Es en este momento cuando la agricultura comienza a perder peso como sector, en favor de la industria. Este descenso en su relevancia en la economía, se irá acentuando con el paso de las décadas, hasta llegar a la actualidad, donde la agricultura es un sector minoritario con relación a los sectores secundario y terciario.

En este proceso, tuvo gran notoriedad el éxodo rural, puesto que además de que los demás sectores nutrían su necesidad de trabajadores con la población situada en zonas rurales, también acentuó el envejecimiento de estas zonas.

La entrada en la Unión Europea supuso una nueva dimensión en este sector, porque llegaron numerosas ayudas que ayudaban a desarrollar el sector, como es el caso de la actual Política Agraria Común.

La PAC, hoy en día, es un pilar fundamental de la economía agrícola en nuestro país y permite que el sector pueda ser económicamente viable. Esta situación tiene dos caras, la positiva, que sin duda las ayudas de la PAC permiten tener una red de apoyo al sector, y la negativa, la dependencia que se tiene de esta ayuda, puesto que, si no existiese, sería notoria la cantidad de profesionales del sector que abandonaría la actividad.

#### 4. El sector de la agricultura en el IRPF

En el Impuesto de las Personas Físicas debemos computar los rendimientos obtenidos por el ejercicio de la actividad dentro de los rendimientos de las Actividades Económicas. Para la realización de este cálculo existen varios métodos: El método de Estimación Objetiva y el método de Estimación Directa.

En el Artículo 16 de la LIRPF<sup>17</sup>; se incluye que las formas de determinación de los rendimientos de las actividades económicas, estas son:

- Estimación Directa: que admite dos modalidades diferentes: la normal y la simplificada.
- Estimación Objetiva: que se establecerán los términos reglamentariamente.

---

<sup>17</sup> Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Boletín Oficial del Estado, núm. 285, de 1 de enero de 2007. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>. P. 23-24.

#### 4.1. Estimación Directa

La estimación directa es el método general, en cuanto a la determinación de la cuantía, para el cálculo de la base imponible del IRPF. Este método se sustenta en el conjunto de declaraciones que el contribuyente presenta, además de los datos que se recogen en los libros y registros que el contribuyente está obligado a llevar.

Dentro de estimación directa encontramos dos tipos de modalidades: la estimación directa normal y la estimación directa simplificada. Las examinare por separado.

##### 4.1.1. Estimación directa normal

###### *Ámbito de Aplicación*

La modalidad normal<sup>18</sup> se debe aplicar de manera obligatoria para determinar el rendimiento neto de todas las actividades que lleve a cabo el contribuyente, y siempre que se cumplan los siguientes:

- El importe neto de la cifra de negocios del año anterior, teniendo en cuenta el conjunto de actividades llevadas a cabo por el contribuyente, supere la cuantía de 600.000€ anuales. En el caso de que, en el año inmediatamente anterior, se haya iniciado la actividad, el importe neto de la cifra de negocios se elevara al año.

En cuanto al cálculo del importe neto de la cifra de negocios, se calcula de acuerdo con la normativa mercantil, que estipula que el importe neto de la cifra de negocios es la diferencia entre partidas positivas y negativas:

**Partidas Positivas:** Se incluyen el importe de la venta de productos y de la prestación de servicios en la actividad ordinaria de la empresa, el precio de adquisición o coste de producción de bienes o servicios a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que supongan gastos para la empresa, el importe de las subvenciones que se conceda a la empresa, en función y formando parte del precio de las unidades de producto vendidas o por el nivel de los servicios prestados, las restantes subvenciones no computaran.

---

<sup>18</sup> Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Boletín Oficial del Estado, núm. 285, de 1 de enero de 2007. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>. P. 34 y ss.

**Partidas negativas:** Se incluyen las devoluciones de ventas, los rappels sobre ventas o prestaciones de servicios, descuentos comerciales sobre ingresos computados, el IVA y otros impuestos que repercutan de forma directa sobre la cifra de negocios.

- Se haya renunciado a la modalidad simplificada del método de estimación directa.

#### *Cálculo del Rendimiento Neto*

##### *FASE 1*

Comenzamos por el computo de los ingresos íntegros de la actividad, de esta cuantía, se restarán los gastos deducibles y las amortizaciones; obteniendo de esta forma el rendimiento neto.

- Ingresos íntegros de la actividad: tienen esta consideración los ingresos derivados del ejercicio de las actividades, ya sean económicas, empresariales o profesionales:
  - ingresos de explotación: son los ingresos derivados de la venta de bienes o de la prestación de servicios dentro del objeto propio de la actividad, aunque también se incluyen los ingresos procedentes de servicios accesorios a dicha actividad. cuando medie contraprestación y ésta sea inferior al valor de mercado, se tendrá en cuenta su valor normal de mercado.
  - Ingresos financieros derivados del aplazamiento fraccionamiento de operaciones realizadas en el desarrollo de la actividad: en este epígrafe se incluyen las contraprestaciones recibidas por el contribuyente, cuya causa sea el aplazamiento o fraccionamiento de operaciones durante el desarrollo de la actividad económica habitual.
  - Ingresos por subvenciones corrientes y por subvenciones de capital:
    - subvenciones de capital: son aquéllas cuya finalidad capital es, favorecer de instalación o el inicio de la actividad, así como la adquisición de inmovilizado. En este caso, se computarán como ingreso a medida en que se amorticen las inversiones, o respectivamente los gastos que se realicen a cargo de estas.

- subvenciones corrientes: Aquellas que se conceden para garantizar una rentabilidad mínima, o en su defecto, para compensar las pérdidas fruto de la actividad. Se computa de manera total en el periodo en el que se devengan.
  - Autoconsumo de bienes y servicios: aquí se incluyen las entregas de bienes y prestaciones de servicios, que vayan destinados al patrimonio privado del contribuyente o de su unidad familiar, además de las entregas de bienes o prestaciones de servicios a otras personas de forma gratuita.
  - Transmisión de elementos patrimoniales con libertad de amortización: este epígrafe, está dedicado a aquellos elementos patrimoniales que hayan excedido la amortización deducible generando una ganancia o pérdida patrimonial.
  - Tratamiento del IVA devengado: deberá de incluirse entre los ingresos íntegros el IVA devengado derivado de ventas o prestaciones de servicios. Esta circunstancia será cuando la actividad económica desarrollada se encuentre, o bien en el régimen especial del recargo de equivalencia o bien en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
  - Variación de existencias: es la diferencia de las existencias iniciales y las finales del ejercicio contable, valoradas por el precio de adquisición. Cuando la valoración de existencias al inicio del ejercicio es menor que al final, la diferencia debe reflejarse como un ingreso.
  - Otros ingresos: en este epígrafe se computa excesos de provisiones, pérdidas por deterioro, otros ingresos de gestión, indemnizaciones percibidas de aseguradoras, trabajos realizados por la empresa, etcétera...
- Gastos fiscalmente deducibles: Los requisitos que deben de cumplir los gastos para tener una consideración fiscal deducibles son: que estén vinculados de forma directa a la actividad económica desarrollado por el contribuyente, que estén justificados y que hayan sido registrados en la contabilidad o los libros registros de carácter obligatorio.

En este apartado se incluyen la compra de existencias, la variación de existencias (si existe disminución), Gastos de personal, Gastos del titular de la actividad, Servicios Exteriores, Tributos fiscalmente deducibles (Dentro de los cuales se

incluyen el IVA soportado y otros tributos como el Impuesto de Actividades Económicas o el Impuesto sobre Bienes Inmuebles), gastos financieros (Todos aquellos gastos que son derivados del recursos financieros ajenos como por ejemplo: el aplazamiento de deudas), Pérdidas por deterioro del valor de los elementos patrimoniales....etc.

Dentro de los gastos deducibles, se encuentran las provisiones y otros gastos, estos conceptos vienen determinados por la Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades. En este apartado, se incluyen los gastos por actuaciones ambientales correspondientes a planes aprobados por la Administración tributaria, los gastos accesorios por devolución de ventas y también los gastos que resulten inherentes a los riesgos por garantías de reparación y revisión. En estos casos, sí que resultaran deducibles dichos gastos.

- Gastos fiscalmente no deducibles: No se consideraran gastos deducibles las retribuciones de fondos propios, las multas, las sanciones penales y administrativas, las pérdidas del juego, los donativos, las liberalidades, los gastos de actuaciones que resulten contrarias al ordenamiento jurídico, los gastos por operaciones en paraísos fiscales, los gastos que deriven de la extinción de la relación laboral, que excedan la cuantía recogida en el Estatuto de los Trabajadores o el 1.000.000€, gastos que correspondan a personas o entidades vinculadas y las aportaciones a mutualidades de previsión social.
- Amortizaciones: este concepto, también es legalmente deducible y determinará el resultado contable. Se podrán deducir las amortizaciones de inmovilizado, ya sea material, intangible o inversiones inmobiliarias. Existen varias modalidades, todas ellas recogidas dentro del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades<sup>19</sup>:
  - Aplicación de una serie de factores de la amortización lineal, sobre el precio de adquisición del bien. El coeficiente a aplicar, será el estipulado en las tablas siguientes:

---

<sup>19</sup> Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado, núm. 165, de 11 de julio de 2015. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-7771>. P. 9 y ss.

Tipo de elemento	Coefficiente lineal máximo	Periodo máximo
<b>Obra civil</b>		
Obra civil general .....	2 por 100	100 años
Pavimentos .....	6 por 100	34 años
Infraestructuras y obras mineras .....	7 por 100	30 años
<b>Centrales</b>		
Centrales hidráulicas .....	2 por 100	100 años
Centrales nucleares .....	3 por 100	60 años
Centrales de carbón .....	4 por 100	50 años
Centrales renovables .....	7 por 100	30 años
Otras centrales .....	5 por 100	40 años
<b>Edificios</b>		
Edificios industriales .....	3 por 100	68 años
Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras .....	4 por 100	50 años
Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos) .....	7 por 100	30 años
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas .....	2 por 100	100 años
<b>Instalaciones</b>		
Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía .....	5 por 100	40 años
Cables .....	7 por 100	30 años
Resto instalaciones .....	10 por 100	20 años
Maquinaria .....	12 por 100	18 años
Equipos médicos y asimilados .....	15 por 100	14 años
<b>Elementos de transporte</b>		
Locomotoras, vagones y equipos de tracción .....	8 por 100	25 años
Buques, aeronaves .....	10 por 100	20 años
Elementos de transporte interno .....	10 por 100	20 años
Elementos de transporte externo .....	16 por 100	14 años
Autocamiones .....	20 por 100	10 años
<b>Mobiliario y enseres</b>		
Mobiliario .....	10 por 100	20 años
Lencería .....	25 por 100	8 años
Cristalería .....	50 por 100	4 años
Útiles y herramientas .....	25 por 100	8 años
Moldes, matrices y modelos .....	33 por 100	6 años
Otros enseres .....	15 por 100	14 años

20

<sup>20</sup> Agencia tributaria. Manual Práctico Renta 2019. Ministerio de Hacienda. P. 254



Tipo de elemento	Coefficiente lineal máximo	Periodo máximo
<b>Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas</b>		
Equipos electrónicos .....	20 por 100	10 años
Equipos para procesos de información .....	25 por 100	8 años
Sistemas y programas informáticos.....	33 por 100	6 años
Producciones cinematográficas, fonográficas, videos y series audiovisuales .....	33 por 100	6 años
Otros elementos .....	10 por 100	20 años

La base de la amortización será el precio por el cual se adquirió el elemento y se comenzará a computar la amortización desde el momento en el cual, entre en funcionamiento, si se trata de inmovilizado material o inversión mobiliaria, o desde el momento en que esté en disposición de producir ingresos si se trata de inmovilizado intangible.

## FASE 2

Una vez obtenemos el rendimiento neto en la fase anterior, se aplican las correspondientes reducciones, para obtener el rendimiento neto reducido:

- Reducción por rendimientos con periodo de generación superior a 2 años u obtenidos de manera irregular: se aplicara una reducción de un 30% en aquellos rendimientos que hayan sido generados en un periodo superior a 2 años, siempre que se computen unitariamente en un periodo impositivo o aquellos rendimientos obtenidos de manera irregular, entre los cuales se encuentran las subvenciones de capital para adquirir inmovilizado no amortizable, indemnizaciones o ayudas por cese de actividades económicas, premios científicos que no gocen de exención. El límite de la cuantía a la que aplicar el porcentaje, será de 300.000, en el caso de que se supere se tomará como referencia esta.
- Rendimientos percibidos de forma fraccionada, antes del 1 de enero de 2015: aquellos rendimientos que se perciban fraccionadamente, desde un periodo

<sup>21</sup> Agencia tributaria. Manual Práctico Renta 2019. Ministerio de Hacienda. P. 255

anterior al 01/01/2015 podrán aplicar la reducción de 30%, con un límite de la cuantía de 300.00€ por cada cuantía imputada a partir del 01/01/2015.

### FASE 3

Habiendo obtenido el rendimiento neto reducido, realizamos las reducciones, para que finalmente obtengamos el rendimiento neto reducido total. Dentro de estas posibles reducciones se encuentran las siguientes:

- Reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes (TRADE) o con único cliente vinculado: El contribuyente podrá acogerse a esta reducción en el caso de que determine el rendimiento neto de la actividad mediante estimación directa, que realice todas sus entregas de bienes o servicios a una única persona, física o jurídica; que el computo de gastos deducibles no supere el 30% de los rendimientos íntegros, que no perciba rendimientos del trabajo en el periodo impositivo, que como mínimo el 70% de los ingresos estén sujetos a retención y que no se realice actividad económica mediante entidades en régimen de atribución de rentas.

La cuantía de la reducción será de 2.000€, si se cumplen los requisitos anteriores, salvo en el caso de que los rendimientos netos sean inferiores a 14.450€, en cuyo caso el importe de la reducción será de 3.700€, si el rendimiento neto es menor a 11.250€; en el caso de que el rendimiento neto supere 11.250€, el importe de la reducción será el resultante de la aplicación de la siguiente fórmula:  $3.700 - [1,15625 \times (R. \text{Neto} - 11.250)]$ .

- Reducción para contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000€: Si se cumplen los anteriores requisitos, el contribuyente podrá acceder a la reducción, siendo la cuantía de 1.620€, en el caso de que las rentas no exentas sean inferiores a 8.000€; mientras que si las rentas no exentas se sitúan entre 8.000,1€ y 12.000€ la cuantía de la reducción se obtendrá de la siguiente fórmula:  $1.620 - [0,405 \times (Rentas - 8.000)]$ .
- Reducción en el Rendimiento Neto por inicio de actividad económica: El contribuyente tendrá derecho al ejercicio de esta reducción, si inicia la actividad económica y determina su rendimiento neto mediante estimación directa. El importe de la reducción será de 20% del importe del rendimiento neto positivo declarado de todas sus actividades, dicha reducción se aplicará en el primer

periodo impositivo en el que el rendimiento sea positivo y el siguiente. La reducción no puede superar los 100.000€ anuales.

#### 4.1.2. Estimación directa simplificada

##### *Ámbito de aplicación*

La modalidad simplificada<sup>22</sup> dentro de la estimación directa tiene un carácter voluntario, por lo que es el propio contribuyente quien puede renunciar a su aplicación. Si este no renuncia a su aplicación, se aplicará dicho método para el cálculo del rendimiento neto de todas las actividades económicas del contribuyente, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- Que no se determine el rendimiento neto de las actividades mediante estimación objetiva.
- El importe neto de la cifra de negocios del año anterior, en computo conjunto de todas las actividades económicas realizadas por el contribuyente, debe ser inferior a 600.000€. Como en el caso de modalidad normal, si en el año anterior se hubiese iniciado la actividad, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año. En el caso, de que el año anterior no se haya ejercido actividad alguna, se determinará el rendimiento neto con esta modalidad, salvo renuncia expresa.
- Que ninguna actividad desarrollada por el contribuyente se encuentre en la modalidad normal dentro de la estimación directa.

##### *Cálculo del Rendimiento Neto*

El cálculo del rendimiento neto reducido total es similar a la modalidad normal de la estimación directa, salvo por una serie de sustanciales diferencias:

- En lo que a provisiones acaece, dentro de esta modalidad se permite la deducción de gastos de difícil justificación, siendo el porcentaje del 5% sobre el rendimiento neto positivo, sin que dicha cuantía no pueda superar como máximo los 2.000€.

---

<sup>22</sup> Agencia tributaria. Manual Práctico Renta 2019. Ministerio de Hacienda. P. 224

- Amortización: en esta modalidad, las amortizaciones del inmovilizado material se realizarán de forma lineal y de acuerdo a la siguiente tabla:

**Tabla de amortizaciones simplificada**

Grupo	Descripción	Coefficiente lineal máximo (1)	Periodo máximo
1	Edificios y otras construcciones .....	3 por 100	68 años
2	Instalaciones, mobiliario, enseres y resto del inmovilizado material.....	10 por 100	20 años
3	Maquinaria .....	12 por 100	18 años
4	Elementos de transporte.....	16 por 100	14 años
5	Equipos para tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos .....	26 por 100	10 años
6	Útiles y herramientas.....	30 por 100	8 años
7	Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino .....	16 por 100	14 años
8	Ganado equino y frutales no cítricos .....	8 por 100	25 años
9	Frutales cítricos y viñedos.....	4 por 100	50 años
10	Olivar .....	2 por 100	100 años

23

## 4.2. Estimación Objetiva

### Ámbito de Aplicación

Dentro del método de estimación objetiva en los rendimientos de actividades económicas del IRPF, encontramos un epígrafe que afecta de manera directa a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales. Aquí también se incluyen aquellos trabajos, servicios y actividades accesorios realizadas por los titulares, además, de los procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales realizados por los titulares de las explotaciones, de los que se obtengan dichos productos. Los requisitos son los siguientes:

- Actividades económicas desarrolladas directamente por personas físicas:
  - las actividades económicas deben estar recogidas dentro de la orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre (BOE del 30).
  - el contribuyente, que sea el titular de la actividad, no debe haber renunciado al método de estimación objetiva ni al régimen especial de aplicación, ya sea el régimen de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, o el régimen de la agricultura y ganadería del impuesto general indirecto canario. En cuanto a los tipos de renuncia encontramos dos:

<sup>23</sup> Agencia tributaria. Manual Práctico Renta 2019. Ministerio de Hacienda. P. 259

- renuncia expresa (recogida en los artículos 33.1 a) y 4 Del reglamento del IRPF: dicha renuncia expresa debe ser tanto al método de estimación objetiva como a los regímenes especiales, La renuncia debe indicarse en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que se vaya a dar efecto. en el caso de que se inicie la actividad se deberá indicar la renuncia cuando se presente la declaración censal de inicio de actividad.
- renuncia tácita (recogida en los artículos 33.1 b) del reglamento del IRPF: se entenderá como efectiva la renuncia al método de estimación objetiva, si se presenta respetando el plazo estipulado en el reglamento, respecto al pago fraccionado del primer trimestre del año natural para el régimen de estimación directa. En el caso de que el contribuyente se encuentre en situación de inicio de actividad, se entenderá efectuada la renuncia, cuando se realice en el plazo reglamentario del pago fraccionado correspondiente al 1T por el método estimación directa.
- Consecuencias de la renuncia: la realización de la renuncia al método estimación objetiva deriva en que el contribuyente se deba someter de manera imperativo al método estimación directa, independientemente de la modalidad que corresponda, para determinar el rendimiento neto de las actividades económicas que realice, por al menos un período mínimo de 3 años. Una vez transcurrido este plazo, se producirá una prórroga tácita para cada año siguiente en los cuales puede resultar aplicable el método estimación objetiva, salvo que se declare formalmente la revocación, debiéndose presentar en el mes de diciembre anterior al año natural en el que surta efecto. Dicha declaración quedará sin efecto si se superan los límites que determina el ámbito de aplicación de dicho método de estimación.
- Causas de exclusión del método de estimación objetiva:
  - Alcanzar en el ejercicio anterior un volumen de ingresos superior a los 250000€ anuales, en el caso de actividades agrícolas ganaderas forestales desarrolladas por el contribuyente. Dentro de este límite se computarán las operaciones que deban anotarse en

el libro registro de ventas o ingresos y las operaciones que deban anotarse en el libro registro del IVA.

- Superar en el ejercicio anterior el volumen de compras en bienes y servicios para el conjunto actividades económicas del contribuyente en la cantidad de 250000€ anuales sin computar las adquisiciones de inmovilizado. Dentro de esta cifra se incluyen los supuestos de obras o servicios subcontratados.
- Para la determinación tanto de la cifra de volumen ingresos como la cifra de volumen de compras en bienes y servicios no sólo se computan las operaciones correspondientes a las actividades económicas que realice el contribuyente sino que también se computarán aquellas operaciones que desarrollen el cónyuge, los descendientes y los ascendientes; además de las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores siempre que concurren las siguientes circunstancias:
  - Las actividades económicas que se estén llevando a cabo deben ser idénticas o similares. Para llevar a cabo la comparación de actividades económicas se tendrá en cuenta la clasificación de actividades económicas del impuesto sobre actividades económicas.
  - La existencia de una dirección común de tales actividades produciéndose una colaboración a nivel de recursos personales y materiales.
- desarrollar la actividad económica total o parcialmente fuera del territorio español.
- determinar el rendimiento neto de alguna actividad económica método de estimación directa independientemente de la modalidad.
- la exclusión del régimen especial simplificado tanto del IVA como del IGIC.
- actividades económicas desarrolladas mediante entidades en régimen de atribución de rentas: dichas entidades que desarrollen actividades agrícolas ganaderas o forestales podrán aplicar el método estimación objetivo para la

determinación del rendimiento neto independientemente de las circunstancias en las que se encuentren los socios herederos comuneros o partícipes siempre que se cumplan los requisitos anteriormente indicados además de los siguientes:

- todos los socios herederos comuneros o partícipes sean personas físicas que contribuyen al IRPF.
- que no se hayan decantado ninguno, por alguna de las formas indicadas anteriormente, antes de la aplicación del método de estimación objetiva. Si no es así, se debe de realizar una renuncia unánime de todos los participantes de la entidad, pudiendo ser presentada por 1 solo de ellos.

Al respecto de las actividades agrícolas ganaderas y forestales a las cuales resulta aplicable el método de estimación objetiva, existe un cuadro con las claves de las actividades dentro de la orden HAC/1264/2019<sup>24</sup>

Actividad	Clave
Agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.....	1
Actividad forestal susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.....	2
Ganadería independiente clasificada en la División 0 del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) ....	3
Servicios de cría, guarda y engorde de ganado .....	4
Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores o ganaderos, que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido .....	5
Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales, que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido .....	6
Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería.....	7
Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales desarrolladas en régimen de aparcería.....	8
Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las tarifas del IAE y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales .....	9

Ahora vamos a detallar epígrafe por epígrafe las características más reseñables de las actividades relativas al sector agrario:

<sup>24</sup> Orden HAC/1264/2019, de 22 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, núm. 288, de 1 de diciembre de 2019. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2019-17252>.

<sup>25</sup> Agencia tributaria. Manual Práctico Renta 2019. Ministerio de Hacienda. P. 332

- Actividad agrícola ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, la ganadería y pesca del IVA (clave 1): se consideran actividades agrícolas y ganaderas, las actividades las cuales se obtienen directamente las explotaciones, productos naturales, vegetales, animales sin que se someten a procesos de transformación elaboración o manufactura siendo necesaria la preceptiva alta en el epígrafe correspondiente del IAE. Respecto al método de estimación objetiva se considera como única actividad el conjunto de la de las de naturaleza agrícola o ganadera desarrollado por un contribuyente que sean susceptibles de incluirse dentro del régimen especial de la agricultura ganadería y pesca del IVA. Es por ello por lo que se entienden imputables a esta actividad además de las ventas o ingresos de explotaciones agrícolas o ganaderas, propias. Los ingresos derivados de la realización para terceros de otros trabajos o servicios accesorios utilizando los medios ordinarios utilizados en las explotaciones siempre que su importe no supere en cómputo anual el 20% del volumen total de las operaciones.
- Otros trabajos: servicios, actividades accesorias realizadas por agricultores o ganaderos que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura ganadería y pesca del IVA.

#### Cálculo del Rendimiento Neto

El cálculo del rendimiento neto se realiza mediante 5 fases:

##### FASE 1

En este primer punto, se multiplican los ingresos íntegros por el índice del rendimiento neto para obtener el rendimiento neto previo.

Dentro del epígrafe de ingresos, se considerarán los ingresos íntegros procedentes de cada actividad independiente, ya sea agrícola, ganadera o forestal. En cuanto a las actividades de transformación, elaboración o manufactura; se hará constar como ingreso el valor de los productos naturales, vegetales o animales utilizados durante el proceso productivo, siendo el precio de mercado la referencia. También se computarán como ingresos, las ventas, que se efectúen, que procedan de trabajos, servicios y actividades accesorias, incluyéndose el autoconsumo, las subvenciones corrientes o de capital y las indemnizaciones.



En cuanto a los índices de rendimiento neto, figuran en un cuadro dentro del anexo 1 y la disposición adicional segunda de la orden HAC/1264/2019. Aunque por el Ministerio de Hacienda se pueden autorizar reducciones en dichos índices por sector o zona geográfica determinada, sí se ha visto afectado el desarrollo actividades agrícolas o ganaderas, ya sea por incendios inundaciones u otras circunstancias excepcionales. Aunque en estas circunstancias, el contribuyente también pueda solicitar una reducción de signos, índices o módulos aplicables en la administración la delegación de la Agencia Tributaria correspondiente en un plazo de 30 días desde el hecho causante y aportando las pruebas necesarias.

Tabla de índices de rendimiento neto:

Código Producto	Tipos de productos o servicios que comprende	Índice de rendimiento neto
1	Ganado porcino de carne	Productos naturales ..... 0,13
2	Remolacha azucarera	Procesos de transformación ..... 0,23
3	Ganado bovino de carne, ovino de carne, caprino de carne, avicultura y cunicultura	(*) Se reduce el índice de rendimiento neto a 0,09 en los siguientes productos naturales:
4	Actividades forestales con un "periodo medio de corta" superior a 30 años	Bovino de carne extensivo, Caprino de carne extensivo, Ovino de carne extensivo y Porcino de carne extensivo ..... 0,09
5	Ganado bovino de leche	Productos naturales ..... 0,18 Procesos de transformación ..... 0,28
6	Cereales, cítricos, frutos secos, productos hortícolas (excepto remolacha azucarera), patata, leguminosas, uva para vino de mesa sin denominación de origen, productos del olivo, hongos para el consumo humano y tabaco	Productos naturales ..... 0,26 Procesos de transformación ..... 0,36
7	Ganado porcino de cría, bovino de cría, ovino de leche, caprino de leche y apicultura	(*) Se reduce el índice de rendimiento neto de los siguientes productos naturales:
8	Actividades forestales con un "periodo medio de corta" igual o inferior a 30 años	- Apicultura y Productos del olivo ..... 0,13 - Cereales, Bovino de cría extensivo, Caprino de leche, Cítricos, Leguminosas, Ovino de leche, y Porcino de cría extensivo: ..... 0,18
9	Uva de mesa, uva para vino de mesa con denominación de origen, oleaginosas (*), arroz y flores y plantas ornamentales	Productos naturales ..... 0,32 Procesos de transformación ..... 0,42
10	Otras especies ganaderas no comprendidas expresamente en otros códigos	(*) Se reduce el índice de rendimiento neto de las "Oleaginosas" a 0,22
11	Actividad forestal dedicada a la extracción de resina	

(continúa)

26

<sup>26</sup> Agencia tributaria. Manual Práctico Renta 2019. Ministerio de Hacienda. P. 338 y 339

Código Producto	Tipos de productos o servicios que comprende	Índice de rendimiento neto
12	Raíces, tubérculos (excepto patata), forrajes, algodón, frutos no cítricos (*) y otros productos agrícolas no comprendidos expresamente en otros códigos	Productos naturales ..... 0,37 Procesos de transformación ..... 0,47 (*) Se reduce el índice de rendimiento neto de los "Frutos no cítricos" a 0,30
13	Plantas textiles	Productos naturales ..... 0,42 Procesos de transformación ..... 0,52
14	Actividades accesorias realizadas por agricultores, ganaderos o titulares de explotaciones forestales	Índice de rendimiento neto ..... 0,42
15	Otros trabajos y servicios accesorios realizados por agricultores, ganaderos o titulares de explotaciones forestales	Índice de rendimiento neto ..... 0,56
16	Servicios de cría, guarda y engorde de ganado y servicios de cría, guarda y engorde de aves	Índice de rendimiento neto ..... 0,37

27

## FASE 2

En esta fase, el rendimiento neto previo he sometido a una reducción por amortización del inmovilizado material intangible, siendo el montante resultante el rendimiento neto minorado.

Para computar la amortización del inmovilizado material o intangible, se tendrá como referencia la tabla mi amortización recogida en la orden HAC/1264/2019:

Grupo	Descripción	Coefficiente lineal máximo (1)	Período máximo
1	Edificios y otras construcciones .....	5 por 100	40 años
2	Útiles, herramientas, equipos para el tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos .....	40 por 100	5 años
3	Batea .....	10 por 100	12 años
4	Barco .....	10 por 100	25 años
5	Elementos de transporte y resto de inmovilizado material .....	25 por 100	8 años
6	Inmovilizado intangible .....	15 por 100	10 años
7	Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino .....	22 por 100	8 años
8	Ganado equino y frutales no cítricos .....	10 por 100	17 años
9	Frutales cítricos y viñedos .....	5 por 100	45 años
10	Olivar .....	3 por 100	80 años

28

Reglas particulares para la aplicación de la amortización:

<sup>28</sup> Agencia tributaria. Manual Práctico Renta 2019. Ministerio de Hacienda. P. 343

- El coeficiente de amortización a aplicar puede ser cualquiera entre el máximo y el mínimo, que se obtiene dividiendo el número máximo de años entre el coeficiente lineal máximo.
- El coeficiente de la tabla de amortización se aplica de manera directa sobre el precio de adquisición o el coste de producción.
- La amortización se realizará elemento por elemento, sólo cuando los elementos patrimoniales pertenezcan al mismo grupo de la tabla, se podrá realizar de forma conjunta.
- Los elementos patrimoniales del inmovilizado material se comenzarán a amortizar desde el inicio de su funcionamiento y el inmovilizado intangible, desde que comienza a dar ingresos.
- En el caso de inmovilizado material que se adquiriera ya usado, la amortización se realizará sobre el precio de adquisición, hasta el límite, que será la multiplicación por dos de la cantidad obtenida de la aplicación del coeficiente de amortización lineal máximo.
- En los casos de cesión de bienes con opción de compra, cuando por el tipo de condiciones económicas de la operación no existan dudas al respecto del ejercicio o no de la opción, el cesionario podrá deducirse por amortización, una cuantía equivalente a las cuotas de amortización que correspondieran a los citados bienes, siendo aplicado el coeficiente de la tabla de amortización.
- El inmovilizado material nuevo, puesto a disposición del contribuyente, podrá deducirse un máximo de 3.005,06€ anuales, si la cuantía unitaria de este no supera los 601,01€.
- En todos los casos, se exigirán los justificantes documentales por las adquisiciones de los elementos amortizables, así como su correcto registro dentro del libro de registro de bienes de inversión.

### FASE 3

Después de obtener en la fase anterior el rendimiento neto minorado, a este se le aplicaran los correspondientes índices correctores, siendo el resultado, el rendimiento neto de módulos.

Los índices correctores son 8 y vienen recogidos en el anexo I de la Orden HAC/1164/2019:

- Utilización exclusiva de medios de producción ajenos en actividades agrícolas:  
Cuando la actividad agrícola se desarrolle completamente con medios de producción ajenos, sin tener en cuenta el suelo, se aplicará un índice de **0,75**. Dentro de la definición de medios de producción ajenos, se tiene en cuenta el trabajo y el capital y no computan las tierras ni los elementos inherentes a estas. Este índice concretamente es de aplicación para aquellas personas que son titulares de la actividad, pero no realizan la actividad de forma directa.
- Utilización de personal asalariado: Si en el desarrollo de la actividad se utiliza personal asalariado, siendo el coste de este superior al 10% del volumen total de ingresos, será aplicable el índice correcto de acuerdo con la siguiente tabla:

<b>Índice corrector aplicable por utilización de personal asalariado</b>	
<b>Porcentaje (coste personal asalariado/volumen ingresos x 100)</b>	<b>Índice</b>
Más del 10 por 100 y hasta el 20 por 100.....	0,90
Más del 20 por 100 y hasta el 30 por 100.....	0,85
Más del 30 por 100 y hasta el 40 por 100.....	0,80
Más del 40 por 100 .....	0,75

Este índice es incompatible con el índice 1, por lo que no se aplicara en el caso de que se tenga derecho al índice anterior.

- Por cultivos realizados en tierras arrendadas: Cuando los cultivos se realicen, en todo o en parte en tierras arrendadas se aplicará el índice 0,90. Este índice se aplicará a la parte del rendimiento neto minorado que proceda de dichos cultivos, para llevar a cabo esta diferenciación, se debe tener diferenciada la amortización del inmovilizado. En el caso de que no se pueda delimitar el rendimiento, se prorrateara en función del porcentaje de las tierras arrendadas dedicadas a cada cultivo, respecto de la superficie total.
- Pienso adquiridos a terceros en más del 50%
- Cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto energía eléctrica: en los casos de cultivos en tierras de regadío y el consumo eléctrico diario medio, en kWh, de la factura del mes con mayor consumo sea, al menos, 2,5 veces superior al correspondiente a la de dos meses del mismo período impositivo, siempre que el contribuyente, o la comunidad de regantes en la que se encuentre,

<sup>29</sup> Agencia tributaria. Manual Práctico Renta 2019. Ministerio de Hacienda. P. 345

estén inscritos en el registro territorial, se aplicará un índice de 0,80. Dicho índice solo se aplicará sobre aquel rendimiento que proceda de los cultivos realizados en tierras de regadío por energía eléctrica.

- Por ser empresa cuyo rendimiento neto minorado no supera 9.447,91€: En el caso de que la suma de los rendimientos minorados de las actividades, tanto agrícolas como ganaderas del contribuyente, no supere los 9.447,91€ anuales, se aplicará un índice corrector de 0,90. Este índice es incompatible con la reducción especial de agricultores jóvenes o asalariados agrarios.
- Índice corrector en determinadas actividades forestales: Se aplicará el índice corrector 0,80 a aquellos rendimientos que provengan de fincas forestales, siguiendo planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración. Es requisito indispensable que el periodo de producción medio <sup>30</sup> sea de al menos 20 años.

#### FASE 4

Una vez obtenido el rendimiento neto de módulos, a esta cuantía se les restará las posibles deducciones, así como los gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales.

De acuerdo con el Anexo I de la Orden HAC/1264/2019, se podrán realizar las siguientes deducciones:

- Reducción de carácter general: El rendimiento neto de módulos por la realización de actividades agrícolas, ganaderas y forestales, podrá deducirse un porcentaje del 5%.
- Reducción agricultores jóvenes: Los agricultores que se encuentren entre los 18 años y los 40 años o asalariados agrarios, podrán aplicar, después de la aplicación de la reducción de carácter general, una reducción de un 25% en cada uno de los periodos impositivos cerrados durante los cinco años siguientes a su primera instalación como titulares de una explotación que tenga carácter de prioritario. La consideración de explotación con carácter prioritario se recoge en

el art. 4 de la ley 19/1995: “1. Para que una explotación cuyo titular sea una persona física tenga la consideración de prioritaria, se requiere que la explotación posibilite la ocupación, al menos, de una unidad de trabajo agrario y que la renta unitaria de trabajo que se obtenga de la misma sea igual o superior al 35 por 100 de la renta de referencia e inferior al 120 por 100 de ésta”

- Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales: cuando el desarrollo de la actividad se vea afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o circunstancias excepcionales que den lugar a gastos extraordinarios ajenos al ejercicio de la actividad habitual, el contribuyente podrá reducir el rendimiento neto en la cuantía que correspondan dichos gastos. El contribuyente para reducir estos gastos deberá haber puesto en conocimiento de la Administración o de la Agencia Tributaria, en un plazo de 30 días desde la fecha del hecho causante, enviando la justificación correspondiente y refiriéndose, a las correspondientes indemnizaciones a recibir por las alteraciones, para que la Administración pueda verificar la causa de la reducción del rendimiento, así como su importe.

#### FASE 5

Finalmente, al rendimiento neto de la actividad le aplicaremos la reducción por irregularidad, obteniendo el rendimiento neto reducido de la actividad.

En el caso de durante el desarrollo de la actividad agraria se hayan obtenido rendimientos, que hayan sido generados en un periodo superior a 2 años u otros que se consideren obtenidos de forma irregular en el tiempo (Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables, indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas e Indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida), cuando se imputen en un único periodo impositivo, se podrá realizar una reducción del rendimiento neto del 30% de esos importes.

La cuantía límite del rendimiento neto será de 300.000. En el caso de que se obtengan varios rendimientos irregulares, y que su importe supere el límite, la reducción máxima se distribuirá proporcionalmente entre todos los rendimientos.

## 5. El Impuesto sobre el Valor Añadido dentro del sector de la agricultura

### 5.1. Régimen General

El régimen general, se aplica en el caso de que no resulte de aplicación ninguno de los regímenes especiales, o si se ha renunciado o se queda excluido del régimen simplificado o del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

El contribuyente repercutirá a los clientes el IVA que corresponda según el importe de la operación y el tipo que resulte de aplicación, salvo que se encuentre exento. Los proveedores de bienes y servicios, a su vez, repercutirán el IVA correspondiente a la operación. Posteriormente, se deberá de calcular e ingresar la diferencia entre el IVA devengado (repercutido a clientes) y el IVA soportado deducible (el que repercuten los proveedores).

El régimen general del IVA genera una serie de obligaciones que debe cumplir el contribuyente:

- La expedición y entrega de factura completa a sus clientes y conservación de copia.
- Exigir factura a sus proveedores y su conservación para realizar la deducción del IVA soportado.
- Llevar un libro registro de facturas expedidas, un libro registro de facturas recibidas, un libro registro de bienes de inversión y un libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.
- La presentación de declaraciones periódicas que correspondan:
  - Si el periodo de liquidación es trimestral, los contribuyentes, presentaran cuatro declaraciones trimestrales mediante el modelo 303, en los plazos siguientes: 1 al 20 de abril, 1 al 20 de Julio, 1 al 20 de octubre y, finalmente, 1 al 30 de enero del año siguiente junto al Resumen Anual. Dicho modelo se puede presentar de forma telemática, pudiéndose, además, domiciliar los pagos del 1 al 15 de abril, Julio y Octubre; y del 1 al 25 de enero.
  - Si en algún periodo, no resulta cantidad alguna a ingresar o devolver, se presentará una declaración sin actividad.

## 5.2. Régimen Especial de la Agricultura, ganadería y pesca

Este régimen se caracteriza principalmente, por que los contribuyentes que se incluyen en él no tienen la obligación de repercutir ni de ingresar el impuesto, es por ello, que no se pueden deducir el IVA soportado en sus adquisiciones. Entonces, tienen derecho a obtener una compensación a tanto alzado cuando venden sus productos, deducible por el empresario que la paga.

Funciona de la siguiente forma:

- Por las ventas de los productos, entrega de bienes de inversión (no inmuebles) utilizado únicamente para las actividades que integran el régimen especial; los sujetos pasivos no tienen obligación de repercutir, liquidar ni ingresar el impuesto. Salvo que se traten de operaciones de importación de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes u operaciones, en las que se invierta el sujeto pasivo.
- En el caso de adquisición o importación de bienes o servicios para la actividad incluida en el régimen especial, no se podrá llevar a cabo la deducción del IVA soportado.
- Se tiene derecho a la percepción de una compensación a tanto alzado por el IVA soportado cuando venden productos de sus explotaciones o, si realizan servicios accesorios.
- Si se lleva a cabo la venta de bienes de inversión, no se puede repercutir el impuesto, pero tampoco se tiene derecho a obtener la compensación, ya que no se considera ni producto de la explotación ni servicio accesorio.

Este régimen especial, será de aplicación para los titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras que no hayan renunciado a la aplicación de este régimen. Se excluye expresamente de la consideración de titulares de estas explotaciones:

- Los propietarios de fincas o explotaciones, que cedan estas en arrendamiento o aparcería.
- Aquellos que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada.



Se considerarán incluidos en dicho régimen especial, los servicios accesorios que realice el titular a terceros con los medios, cuyo uso ordinario sea la explotación, siempre que, con ello, se contribuya a la realización de producciones agrícolas, forestales, ganadera o pesqueras del destinatario.

Fuera de dicho régimen especial quedaran, además de aquellos supuestos que no se incluyan dentro de la definición de titular de la explotación, las actividades en las que se transformen, elaboren o manufacturen productos naturales, cuando se vendan los productos, fruto de la actividad, mezclado con otros productos adquiridos a terceros (salvo conservantes), cuando se vendan los productos en un establecimiento fijo que se encuentre fuera de la explotación o en establecimientos en los que se realicen otras actividades económicas, las explotaciones cinegéticas, ya sean recreativas o deportivas, la pesca marítima, la ganadería independiente y la prestación de servicios accesorios no incluidos en el régimen.

Este régimen no se podrá aplicar ni a Sociedades Mercantiles, ni a sociedades cooperativas, ni a sociedades agrarias de transformación ni a quienes realicen actividades de este régimen con un valor superior a 250.000€ y quienes superen para la totalidad de las operaciones distintas a las incluidas en el régimen la cuantía de 250.000. Tampoco tendrán posibilidad de aplicarse este régimen, aquellos contribuyentes que hayan renunciado al régimen de estimación objetiva del IRPF, ni aquellos titulares que hayan renunciado a la aplicación del régimen simplificado, ni los titulares cuyas adquisiciones o importaciones de bienes y servicios para todas sus actividades profesionales superen los 250.000€ en cómputo anual.

La renuncia a este régimen especial se efectuará mediante una declaración censal, mediante el modelo 036 o 037, y su vigencia será, de como mínimo, 3 años y se prorrogará de forma automática de forma anual, salvo que se comunique la revocación de la renuncia en el mes de diciembre anterior al inicio del año impositivo de su aplicación.

Cálculo de la Compensación:

Dentro las operaciones por las que se tiene derecho al cobro de la compensación se encuentran las siguientes:

- Las entregas de los productos naturales obtenidos en sus explotaciones a otros empresarios o profesionales. En el caso de que el titular realice la venta a particulares no computara para la compensación. Tampoco computara cuando las ventas se realicen a otros empresarios que se encuentren dentro de este régimen especial, ni cuando las ventas se realicen a empresarios que, únicamente, realicen operaciones exentas sin derecho a deducción.
- Las entregas intracomunitarias exentas de los productos naturales a una persona jurídica que no sea empresario o profesional.
- Las prestaciones de servicios accesorios incluidos en el régimen a empresarios o profesionales.

La cuantía de la compensación dependerá del tipo de actividad, siendo en el caso de actividades agrícolas y forestales de un 12%, y en el caso de actividades ganaderas y pesqueras de un 10,5%. Estos porcentajes se aplican al precio de venta de los productos o servicios, no se computan ni los tributos indirectos, ni los gastos accesorios ni los gastos complementarios (seguros, intereses, comisiones...). Son obligados a reintegrar las compensaciones tanto el adquirente de los bienes o destinatario de los servicios, como regla general, como la Hacienda Pública por las exportaciones, las entregas intracomunitarias y los servicios prestados a destinatarios fuera del TAI.

Un requisito ineludible para poder cobrar la compensación a tanto alzado es el recibo. Para poder llevar a cabo dicho cobro, el destinatario deberá de expedir un recibo, que el sujeto pasivo acogido al REAGP firmará, y entregarle a este una copia. En dicho recibo deben aparecer: la serie y el número del recibo, el nombre y los apellidos, el NIF, el domicilio del expedidor y del destinatario, la indicación de que el titular de la explotación se acoge al régimen especial, la descripción de los bienes entregados o de los servicios prestados, el lugar y la fecha de la operación, el precio de los bienes o servicios, el porcentaje de compensación aplicado, el importe de la compensación y la firma del titular de la explotación. Cumpliendo todo esto, el empresario que ha satisfecho la compensación podrá deducírsela posteriormente cuando lleve a cabo la autoliquidación.

La aplicación de este régimen especial también conlleva unas series de obligaciones, como son la llevanza de un libro registro, en el cual se anoten aquellas operaciones

comprendidas en el régimen especial, o la conservación de la copia del recibo acreditativo del pago de la compensación durante 4 años desde el devengo del impuesto.

Se deberán de realizar regularizaciones en los casos de comienzo o cese de las operaciones dentro del régimen especial:

- Cuando se cambie del Régimen General al Régimen Especial: en esta situación, el titular deberá de ingresar el importe de la compensación que corresponda a la futura entrega de los productos naturales ya obtenidos y no entregados a la fecha de cambio de régimen y deberá de rectificar las deducciones correspondientes a los bienes, a excepción de los de inversión, y los servicios no consumidos o utilizados de forma total o parcial, de manera efectiva en la explotación.
- Cuando se cambie de Régimen Especial a Régimen General: En esta situación, el titular deberá de efectuar la deducción de la cuota que resulte de aplicar al valor de los bienes afectos a la actividad, sin incluir el IVA, en la fecha en que deje aplicarse el régimen, con los tipos a aplicar en esa fecha, sin contar los bienes de inversión o los bienes y servicios ya consumidos, o bien sea total o bien parcialmente. También se deberá deducir la compensación a tanto alzado por los productos naturales fruto de la explotación que no se hayan entregado a fecha del cambio.
- En ambas situaciones, el contribuyente deberá de confeccionar y presentar un inventario, donde se incluyan los productos naturales obtenidos y no entregados y los bienes adquiridos y no consumidos o utilizados total o parcialmente.

### 5.3. Régimen simplificado aplicado a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales

Dentro de este régimen simplificado se incluyen las siguientes actividades:

- Ganadería independiente.
- Servicios de cría, guarda y engorde de ganado.
- Trabajos, servicios y actividades accesorias prestadas por agricultores, ganaderos y titulares de explotaciones forestales que estén, explícitamente, excluidos o no incluidas dentro del Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP).
- Aprovechamientos que correspondan al cedente, en las actividades agrícolas y forestales desarrolladas en régimen de aparcería.

- Los procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales.

Aunque estas actividades quedaran excluidas de este régimen simplificado, si se dan los siguientes requisitos:

- Que el sumatorio de ingresos de estas actividades, más las actividades que se encuentren dentro del ámbito de aplicación del REAGP, supere los 250.000€, sin incluir en la cuantía las subvenciones, ya sean corrientes o de capital, ni el IVA, ni el recargo de equivalencia. Siendo la cuota IVA calculada según el régimen general.
- Cuando se trate de los trabajos, servicios y actividades accesorias prestadas por agricultores, ganaderos y titulares de explotaciones forestales que estén, explícitamente, excluidos o no incluidas dentro del REAGP quedaran excluidas de este régimen en el caso de que el conjunto de ingresos imputables a dichas actividades sea superior a 250.000€.

Respecto al cálculo de la cuota, en el caso de las operaciones corrientes de productos naturales o bien; trabajos, servicios y actividades accesorias, se multiplicará el volumen total de ingresos, excluyendo las subvenciones, indemnizaciones, el IVA y el recargo de equivalencia, por el índice de cuota devengada por operaciones corrientes correspondientes a la actividad.

El cálculo de la cuota si la actividad es de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, se multiplicará el valor de los productos naturales utilizados en el proceso contabilizando a precio de mercado. La imputación de la cuota devengada por operación corrientes se realizará en el momento en el que los productos naturales se incorporen al proceso.

La deducción de las cuotas soportadas se realizará con arreglo a las demás actividades del régimen simplificado.

En cuanto a la cuota derivada, no existe un mínimo, por lo que será la diferencia entre cuotas devengadas y soportadas por las operaciones corrientes.

En cuanto al cálculo del ingreso a cuenta a efectuar, en los tres primeros trimestres del año impositivo se aplicará el índice de cuota devengada por operaciones corrientes al

volumen total de ingresos del trimestre y al resultado se le aplicará un porcentaje estipulado en la orden de índices y módulos.

Para el Año 2020, los porcentajes serán los siguientes:

ACTIVIDAD	PORCENTAJE
Ganadera de explotación intensiva de ganado porcino de carne y avicultura de carne	12%
Ganadera de explotación intensiva de avicultura de huevos y, ganado ovino, caprino y bovino de leche	2%
Ganadera de explotación intensiva de ganado bovino de carne y cunicultura	24%
Ganadera de explotación intensiva de ganado porcino de cría, bovino de cría y otras intensivas o extensivas no comprendidas expresamente en otros apartados	32%
Ganadera de explotación intensiva de ganado ovino y caprino de carne	40%
Servicios de cría, guarda y engorde de aves	40%
Otros trabajos y servicios accesorios realizados por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales que estén excluidos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido y, servicios de cría, guarda y engorde de ganado, excepto aves	48%
Actividades accesorias realizadas por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales no incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido	80%
Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas, desarrolladas en régimen de aparcería, dedicadas a la obtención de productos agrícolas no comprendidos en los apartados siguientes	2%
Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas, desarrolladas en régimen de aparcería, dedicadas a la obtención de forrajes	28%

ACTIVIDAD	PORCENTAJE
Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas, desarrolladas en régimen de aparcería, dedicadas a la obtención de plantas textiles y tabaco	44%
Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales, desarrolladas en régimen de aparcería	44%
Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales para la obtención de queso	28%
Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales para la obtención de vino de mesa	80%
Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales para la obtención de vino con denominación de origen	80%
Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales para la obtención de otros productos distintos a los anteriores	80%

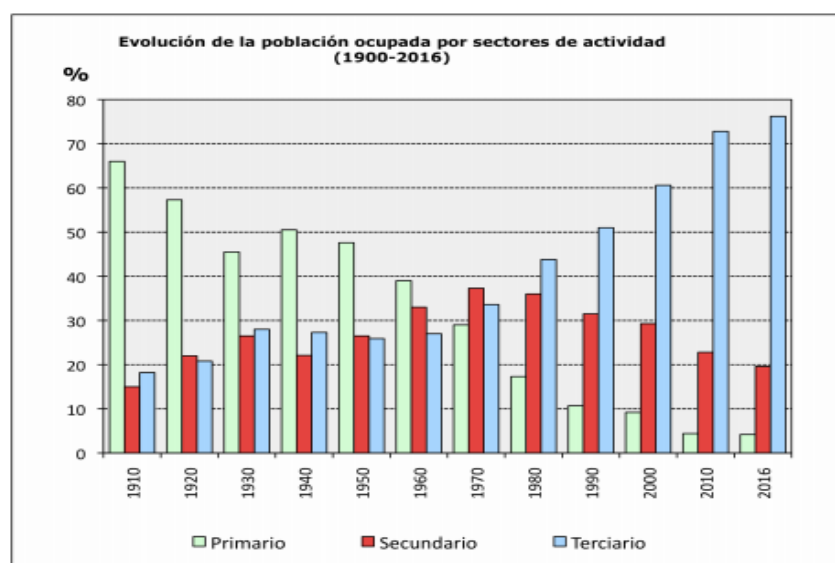
<sup>31</sup> Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2019 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, núm. 289, de 30 de noviembre de 2018. Recuperado de <https://www.boe.es/boe/dias/2018/11/30/pdfs/BOE-A-2018-16340.pdf>

<sup>32</sup> Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2019 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial

## 6. Cuestiones específicas del Sector

### 6.1. La Política Agraria Común

El pago único de la Política Agraria común es uno de los temas que más preocupan a los agricultores de la actualidad. Desde mediados del pasado siglo la incidencia del sector primario se ha ido reduciendo hasta llegar a ser un sector minúsculo, en comparación con el secundario y el terciario, como se puede observar en la tabla a continuación:



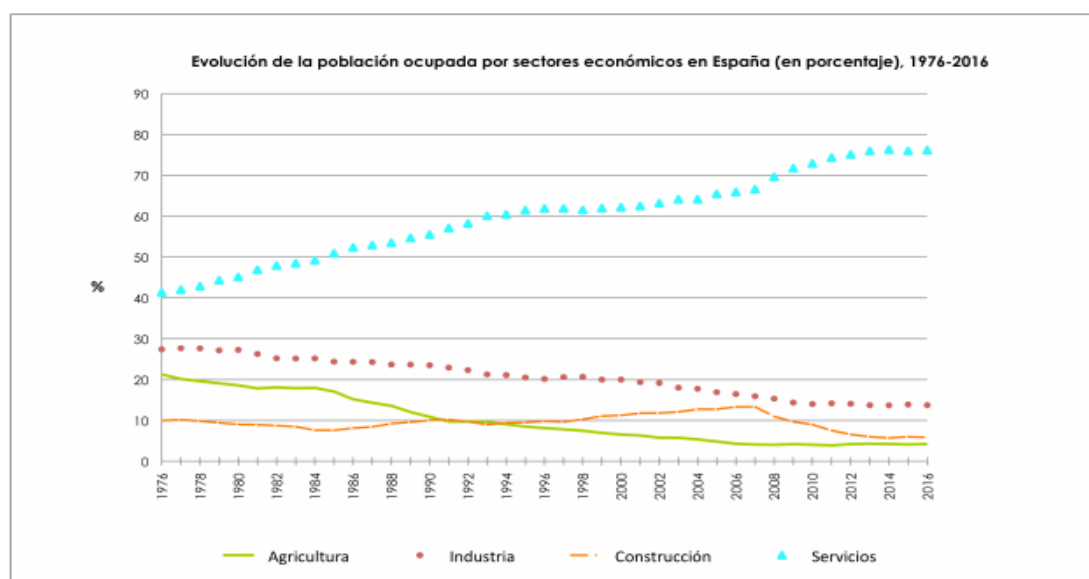
33

En la siguiente tabla, se puede observar más concretamente el brusco descenso, concretamente de la agricultura:

---

simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, núm. 289, de 30 de noviembre de 2018. Recuperado de <https://www.boe.es/boe/dias/2018/11/30/pdfs/BOE-A-2018-16340.pdf>

<sup>33</sup>Universidad de Zaragoza. Departamento de Geografía y Ordenación del territorio. Recuperado de [https://geografia.unizar.es/sites/geografia.unizar.es/files/archivos/Herramientas-PAU/ejemplos\\_espacios\\_servicios18-19-22.pdf](https://geografia.unizar.es/sites/geografia.unizar.es/files/archivos/Herramientas-PAU/ejemplos_espacios_servicios18-19-22.pdf)



34

Otra muestra del descenso de la incidencia de la agricultura es su incidencia en el PIB:

**EVOLUCION DE LA RELACION ENTRE LA PARTICIPACION DEL SECTOR AGRARIO EN EL PIB Y EN LA POBLACION ACTIVA, 1950-1993**

AÑOS	PIB agrario respecto al PIB-total (%) (1)	Población activa agraria respecto a población activa total (%) (2)	(1) / (2)
1950 .....	29,9	49,6	0,60
1960 .....	23,7	39,7	0,59
1970 .....	11,3	24,8	0,46
1980 .....	7,4	15,7	0,47
1993 .....	3,5	9,0	0,39

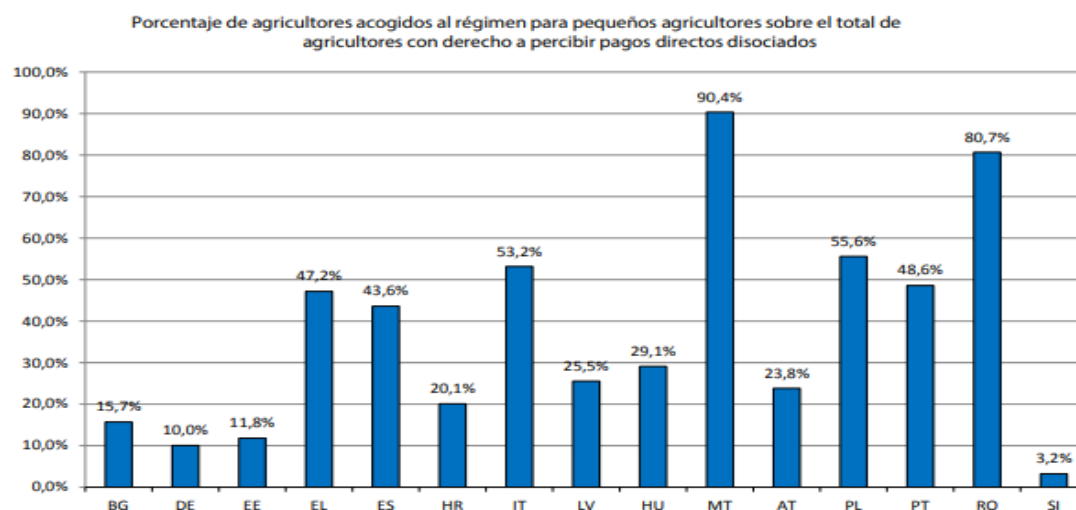
35

Desde la UE se busca incentivar el sector agrícola, para ello, utiliza la Política Agraria Común, que, aunque en sus inicios el objetivo era acabar con la escasez alimentaria postguerra mundial. A final del siglo XX se comienzan a realizar numerosas reformas con el objetivo de establecer ayudas directas al sector, de esta manera, en el año 2003 la Unión Europea establece el Pago Único.

<sup>34</sup> Universidad de Zaragoza. Departamento de Geografía y Ordenación del territorio. Recuperado de [https://geografia.unizar.es/sites/geografia.unizar.es/files/archivos/Herramientas-PAU/ejemplos\\_espacios\\_servicios18-19-22.pdf](https://geografia.unizar.es/sites/geografia.unizar.es/files/archivos/Herramientas-PAU/ejemplos_espacios_servicios18-19-22.pdf)

<sup>35</sup> Instituto Nacional de Estadística. Encuesta de Población Activa.

Vista la importancia que tiene el pago único de la PAC en cuanto a los agricultores en cómputo general, esta, aumenta en el caso de los pequeños agricultores. De acuerdo a la tabla siguiente, un 43,6% de todos los agricultores con derecho a pagos, son pequeños agricultores.



36

Indudable es la notoria importancia del pago único de la Política Agraria Común, sobre todo para los agricultores con menor escala. Es por ello por lo que vamos a abordar concretamente la tributación de los pagos de la PAC.

Dentro del IRPF, independientemente del régimen de estimación, a la hora de calcular los ingresos se incluyen las subvenciones. Los pagos de la PAC contabilizan como subvenciones, es por ello por lo que el importe de dichas ayudas se sumara a los ingresos procedentes de los cultivos computando de esta forma al rendimiento neto de la actividad.

En la disposición adicional quinta, se recogen una serie de ayudas de la política agraria común que no se computaran junto a los ingresos, estas ayudas son:

- Ayudas por abandono definitivo del cultivo de viñedo
- Prima por arranque de plantaciones de manzanos
- Prima por arranque de plataneras
- Ayudas por abandono definitivo de la producción lechera
- Ayudas por abandono definitivo de cultivo de peras, melocotones y nectarinas

<sup>36</sup> Comisión Europea. (2015). LA PAC EN DETALLE: PAGOS DIRECTOS A LOS AGRICULTORES EN EL PERÍODO 2015-2020. Junta de Castilla La Mancha.  
<https://pagina.jccm.es/europa/pdf/PUBLICACIONES/2017%20La%20PAC%20en%20detalle.pdf>



- Ayudas por arranque de plantaciones de peras, melocotones y nectarinas
- Ayudas por abandono definitivo de caña de azúcar y remolacha azucarera

## 5.2. Particularidades tributarias propias de la agricultura y consultas a la administración

Existen, tanto consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos como doctrina del Tribunal Económico y Administrativo Central:

- Consultas:
  - V0474-09: En esta consulta, se plantea el hecho de que el contribuyente pertenece a una cooperativa agrícola, y esta le reduce los gastos de elaboración de la contraprestación por la entrega del producto, no sabiendo entonces si realizar el descuento de esa cuantía del precio de venta del producto. Siendo la respuesta negativa, a pesar del cargo, se computa todo en la base y no se descuenta cuantía alguna.
  - V1124-20: En esta consulta, el contribuyente, que ejerce la actividad agrícola, tributa mediante el régimen de estimación objetiva en IRPF y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, queriendo realizar actividades agrícolas, pero sin tener que cambiar su situación en cuanto a regímenes de aplicación. La respuesta es que las actividades agrícolas accesorias, que se realicen a terceros, entran dentro del ámbito de aplicación de los regímenes, por lo que el desarrollo de la actividad no implicara modificación de régimen alguna.
- Doctrina:
  - Resolución del TEAC del 04/02/2016: En este caso, el Tribunal desestima un recurso de un contribuyente que había recibido ayudas directas de la Política Agraria Común, sin estar dado de alta en la actividad que ha dado derecho al apercibimiento de las ayudas. Se determina que el contribuyente deberá de computar la ayuda de la PAC en los ingresos de la actividad económica, en régimen de estimación objetiva y en el caso de que el contribuyente no disponga de más ingresos en dicha actividad se le aplicará el índice de rendimiento neto de 0,56 (Aplicable en los casos de que el único ingreso se trate de una ayuda directa de la PAC).

## 7. Aplicación práctica de la tributación en el sector de la agricultura

Después de desarrollar de manera teórica la aplicación del IRPF y el IVA, vamos a observar su aplicación práctica:

*Un agricultor que cultiva trigo cebada y otros cereales percibe una cuantía de 120.000€ por los ingresos por la venta de los cereales, una cuantía de 10.000€ en ayudas directas de la Política Agraria Común. Los gastos de la actividad alcanzan un montante de 30.000€. En cuanto a los bienes de inversión, posee una cochera, cuyo valor de adquisición es de 30.000€, adquirida el 01/01/2017; un tractor, cuyo precio de adquisición es de 50.000€, adquirido el 01/01/2017 y un remolque, cuyo valor de adquisición es de 12.000€, adquirido el 01/01/2018.*

- **Estimación objetiva para actividades agrícolas:**

### Fase 1

Para determinar los ingresos del rendimiento neto debemos sumar los ingresos por la actividad agrícola y las ayudas de la PAC:

$$(120.000 + 10.000) - 30.000 = 90.000\text{€}$$

Dentro de los ingresos se debe computar la devolución del 12% correspondiente al régimen especial del IVA:

$$12\% \text{ de } 120.000 = 14.400$$

$$90.000 + 14.400 = 104.400$$

Estos ingresos son multiplicados por el índice de rendimiento, en este caso, al tratarse de cultivo de cereal, el índice de rendimiento será de 0,26.

$$104.400 \times 0,26 = 27.144$$

El rendimiento neto previo será de 27.144

### Fase 2

A continuación, deduciremos la amortización del inmovilizado, para ello tendremos en cuenta la tabla de amortizaciones:

Cochera: 5% de 30.000= 1.500

Tractor: 25% de 50.000= 12.500

Remolque: 25% de 12.000= 3.000

$1.500+12.500+3.000= 17.000\text{€}$  total en amortizaciones

$27.144-17.000=10.144$  que será el rendimiento neto minorado

#### Fase 3

De las tierras cultivadas por este agricultor, un 25% son arrendadas, por lo que procederá la aplicación del índice en el beneficio de aquellos cultivos.

$10.144 \times 0.25 = 2.536$

$2.536 \times 0,90 = 2.282,4$

$10.144 - 2.536 + 2.282,4 = 9.319,8$  que será el rendimiento neto de módulos

#### Fase 4

Procede únicamente la reducción de carácter general, que es de un 5%

$9.319,8 \times 5\% = 465,99$

$9.319,8 - 465,99 = 8.853,71$  que es el rendimiento neto de la actividad

#### Fase 5

No existe ningún rendimiento cuyo periodo de generación haya sido superior a dos años por lo que no procede reducción

El rendimiento neto reducido total será 8.853,71€

- **Estimación directa simplificada**

#### Fase 1

Determinamos el rendimiento neto:  $(120.000 + 10.000) - 30.000 = 90.000\text{€}$

Procedemos a calcular las amortizaciones:

Cochera: 3% de 30.000= 900

Tractor: 16% de 50.000= 8.000

Remolque: 16% de 12.000= 1.920

$1.920 + 900 + 8.000 = 10.820$

A todo esto, se le añade los gastos de difícil justificación, que son 2.000€

$90.000 - 10.820 - 2.000 = 77.180$

#### Fase 2

No existe ningún rendimiento cuyo periodo de generación haya sido superior a dos años por lo que no procede reducción.

#### Fase 3

No procede ningún tipo de reducción por lo que el rendimiento neto reducido total será de 77.180€

- **Estimación directa normal**

#### Fase 1

Determinamos el rendimiento neto:  $(120.000 + 10.000) - 30.000 = 90.000\text{€}$

Procedemos a calcular las amortizaciones:

Cochera:  $3\%$  de  $30.000 = 900$

Tractor:  $10\%$  de  $50.000 = 5.000$

Remolque:  $10\%$  de  $12.000 = 1.200$

$1.200 + 900 + 5.000 = 7.100$

$90.000 - 7.100 = 82.900$

#### Fase 2

No existe ningún rendimiento cuyo periodo de generación haya sido superior a dos años por lo que no procede reducción.

#### Fase 3

No procede ningún tipo de reducción por lo que el rendimiento neto reducido total será de 82.900€

## 8. Conclusiones

Observando los resultados que obtenemos de los 3 métodos, podemos concluir de forma clara:

El método de estimación objetiva es notoriamente más beneficioso que ambos métodos de estimación directa, la diferencia es abismal, siendo el rendimiento neto reducido total, en los casos de estimación directa, superior a 70.000; mientras que en el caso de la estimación objetiva es de 8.853,81€. La posibilidad de aplicación de este método supone una gran ventaja para los agricultores, que de esta forma pueden

reducir ostensiblemente la cuantía de su declaración. Este método, es el más utilizado en la actualidad por aquellas personas, que se tienen una explotación agrícola, siempre que cumplan los requisitos para este tipo.

Las diferencias entre las modalidades normal y simplificada del régimen de estimación directa no tienen apenas diferencias en la cuantía, esto se debe a que las diferencias entre ambas son mínimas, reduciéndose a dos características sustanciales: la posibilidad de deducirte 2.000€ por gastos sin justificación y la aplicación de una tabla de amortizaciones simplificada que supone una pequeña ventaja frente a la de la modalidad normal. A pesar de las grandes similitudes entre ambas, es más recomendable la modalidad simplificada, ya que en este caso le supone al agricultor 5.720€ de diferencia, que es una cifra para nada desdeñable.

## 9. El sector de la agricultura frente al COVID-19

Los cambios que se derivan de la situación de alarma decretada en España, como fruto de la pandemia por COVID-19 son los siguientes:

En primer lugar, se realiza una modificación en los plazos que respectan a la política agraria común (PAC).

Según el art. 95 del RD 1075/2014<sup>37</sup>, el plazo de presentación de la solicitud única, a partir de 2016, será de 1 de febrero a 30 de abril; en el art. 1 de la Orden APA/377/2020 se amplía el plazo de presentación hasta el día 15 de junio. Una vez presentada la solicitud, según el artículo 96.1 del RD 1075/2014, el agricultor dispondrá de un plazo de tiempo para realizar las modificaciones o inclusiones que considere necesarias, este periodo se mantiene hasta el 31 de mayo, esta fecha es modificada al día 30 de junio, por la Orden APA/377/2020. Las comunidades autónomas disponen de un plazo para remitir al Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente la información sobre las solicitudes únicas con superficies declaradas, la información sobre relación de recintos declarados y los datos de los solicitantes, indicando los regímenes de pagos

---

<sup>37</sup> Real Decreto 1075/2014, de 19 de diciembre, sobre la aplicación a partir de 2015 de los pagos directos a la agricultura y a la ganadería y otros regímenes de ayuda, así como sobre la gestión y control de los pagos directos y de los pagos al desarrollo rural. Boletín Oficial del Estado, núm. 307, de 1 de enero de 2015. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-13256>.

directos, que se han solicitado, y las superficies declaradas para cada régimen. Este plazo abarca hasta el 15 de junio, pero la Orden APA/377/2020<sup>38</sup> lo ha ampliado hasta el 31 de julio. Las comunidades autónomas, tienen de plazo hasta el 30 de junio, para informar al Ministerio correspondiente de las estadísticas de control recogidas; esta fecha se amplía mediante la Orden APA/377/2020 hasta el 31 de agosto.

Al respecto de los plazos previstos para la asignación de los derechos de régimen de pago básico de la PAC recogidos en el Real Decreto 1076/2014, en cuanto a las condiciones para acceder a la reserva nacional, los plazos recogidos tanto en el artículo 25 como en el 26 se estipula como último día del plazo el 31 de mayo, siendo ampliado el plazo por la orden hasta el 30 de junio.

De acuerdo al Real Decreto 1077/2014 que regula el sistema de información geográfica de las parcelas agrícolas, el plazo para la presentación de solicitudes de modificación del SIGPAC y su atención para la campaña actual concluirá el día 31 de mayo, viéndose ampliado por la orden hasta el 30 de junio.

En el Real Decreto 1078/2014, se establecen las condiciones que deben de cumplir aquellos beneficiarios de pagos directos, primas anuales de desarrollo rural o pagos de programas de apoyo al sector vinícola; en su artículo 9 se recoge que la fecha límite para que las Comunidades Autónomas comuniquen al ministerio los resultados de los controles de condicionalidad y las opciones elegidas para el control de los requisitos y normas y los organismos especializados de control encargados de los controles de condicionalidad, será el 30 de junio, ampliado por la orden hasta el 31 de agosto de 2020.

---

<sup>38</sup> Orden APA/377/2020, de 28 de abril, por la que se modifican, para el año 2020, diversos plazos establecidos en los Reales Decretos 1075/2014, 1076/2014, 1077/2014 y 1078/2014, todos ellos de 19 de diciembre, dictados para la aplicación en España de la Política Agrícola Común. Boletín Oficial del Estado, núm. 120, de 1 de mayo de 2020. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-4745>.

## 10. Bibliografía

- Agencia Tributaria. (s. f.). Medidas Tributarias COVID-19. Recuperado mayo de 2020, de [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Campanas/\\_Campanas\\_/Medidas\\_Tributarias\\_COVID\\_19/Medidas\\_Tributarias\\_COVID\\_19.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas_/Medidas_Tributarias_COVID_19/Medidas_Tributarias_COVID_19.shtml)
- AgroNews. (2019, 7 junio). ¿Sabes qué es una Sociedad Agraria de Transformación (SAT)? Recuperado mayo de 2020, de <https://www.agronewscastillayleon.com/blog/celia-miravalles/sabes-que-es-una-sociedad-agraria-de-trasformacion-sat>
- COAG. (s. f.). La empresa agraria. Recuperado mayo de 2020, de <http://coag-castillayleon.chil.me/download-file/0c4d0224-9720-48ea-9e8e-96f5f23e017a/tema-1-la-empresa-agraria>
- Comisión Europea. (2015). LA PAC EN DETALLE: PAGOS DIRECTOS A LOS AGRICULTORES EN EL PERÍODO 2015-2020. Junta de Castilla La Mancha. <https://pagina.jccm.es/europa/pdf/PUBLICACIONES/2017%20La%20PAC%20en%20detalle.pdf>
- Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa. (2019, noviembre). El empresario individual. Recuperado mayo de 2020, de <http://www.ipyme.org/publicaciones/empresarioindividual.pdf>
- F. Molinero Hernando. (2006). La evolución de la agricultura en España: Tradición, Modernización y perspectivas. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2279994.pdf>
- Iberley. (s. f.). Regulación de las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra. Recuperado mayo de 2020, de <https://www.iberley.es/temas/regulacion-cooperativas-explotacion-comunitaria-tierra-5711>.

José Manuel Naredo. (2000). La agricultura y el desarrollo económico. Recogido de [https://www.mapa.gob.es/ministerio/pags/Biblioteca/fondo/pdf/13382\\_6.pdf](https://www.mapa.gob.es/ministerio/pags/Biblioteca/fondo/pdf/13382_6.pdf).

Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. (s. f.). Sociedades Agrarias de Transformación. Recuperado mayo de 2020, de <https://www.mapa.gob.es/es/alimentacion/temas/industria-agroalimentaria/sociedades-agrarias-de-transformacion/>

Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente. (2015). Agricultor activo y actividad agraria. [https://www.fega.es/sites/default/files/files/ficha\\_1\\_180201.pdf](https://www.fega.es/sites/default/files/files/ficha_1_180201.pdf)

Rafael Vallejo Pousada, y María Dolores Muñoz dueñas (2008),  
"Fiscalidad y agricultura en la España contemporánea: una aproximación historiográfica".

Rafael Vallejo Pousada. (2017). HACIENDA Y AGRICULTURA EN ESPAÑA DURANTE EL SIGLO XIX. Universidad de Vigo. [https://www.aehe.es/wp-content/uploads/2016/01/201709\\_Rafael-Vallejo.pdf](https://www.aehe.es/wp-content/uploads/2016/01/201709_Rafael-Vallejo.pdf)